

**Audience publique du 15 juillet 2002**

Recours formé par  
M. et Mme ..., ...  
contre  
une décision du **directeur de l'administration des**  
**Contributions directes**  
en matière d'impôt sur le revenu

---

Vu la requête, inscrite sous le numéro 14352 du rôle, déposée le 24 décembre 2001 au greffe du tribunal administratif par Maître Maria DENNEWALD, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de M. ..., commerçant en retraite, et de son épouse Mme ..., sans état particulier, demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 septembre 2001 déclarant irrecevable leur réclamation datée du 6 juillet 1995 dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1990, émis le 15 juin 1995;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 mars 2002;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Maria DENNEWALD en date du 19 avril 2002 au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, Maître Maria DENNEWALD ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

Par courrier daté du 6 juillet 1995, la société civile A. & Co., sous les signatures de M. A.S. et de M. E.B., introduisit en nom et pour compte de M. ... et de son épouse, Mme ... , une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1990, émis le 15 juin 1995 par le bureau d'imposition Wiltz, section des personnes physiques, à l'encontre de M. et Mme ...

Suivant courrier datant du 13 février 1996, le directeur adressa à la société A. une demande de compléter le dossier en produisant « *par application des paragraphes 107, 238 et 254 AO* » la procuration spéciale qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Suite à cette demande, M. et Mme ... envoyèrent à la direction des Contributions, division du contentieux, une procuration datée au 15 février 1996, libellée comme suit : « *Nous, soussignés ... et ... (numéro fiscal 1928 0907 254), domiciliés route de Bastogne n° 59 à Wiltz, donnons mandat à Monsieur A.S. de la société A. & Co, Société Civile à introduire une réclamation contre le bulletin d'imposition émis le 15 juin 1995 auprès de l'Administration des Contributions Directes. Ce mandat est donné en application des paragraphes 107, 238 et 254 AO* ».

Par décision du 25 septembre 2001, le directeur déclara la réclamation introduite par la société A. au nom de M. et Mme ... irrecevable faute de qualité aux motifs suivants :

« *Vu les paragraphes 107, 238 et 254 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant qu'en toutes matières pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut avoir reçu mandat exprès à cette fin ;*

*Considérant que la pièce versée au dossier suite à une invitation de régularisation de la procédure documente seulement que les contribuables ont donné mandat pour introduire une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu 1990 à la date du 15 février 1996, soit postérieurement non seulement à l'introduction de la requête, mais aussi à l'expiration du délai contentieux ;*

*qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem à l'époque où la requête a été introduite n'est pas établie ».*

A l'encontre de cette décision directoriale, M. et Mme ... ont fait introduire un recours en réformation sinon en annulation par requête déposée en date du 24 décembre 2001.

Le tribunal est en premier lieu appelé à examiner le moyen soulevé dans le mémoire en réplique des demandeurs et portant sur la question de savoir si le mémoire en réponse déposé par le délégué du gouvernement a été déposé dans le délai de trois mois prévu par la loi.

Au cours de l'audience fixée pour plaidoiries, le délégué du gouvernement a pris position par rapport à ce moyen en acceptant que son mémoire a été déposé tardivement.

L'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives prévoit en ses paragraphes (1) et (6) que :

*«(1) (...) le défendeur et le tiers intéressé sont tenus de constituer avocat et de fournir leur réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive.*

*(6) Les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 sont prévus à peine de forclusion. Ils ne sont pas susceptibles d'augmentation en raison de la distance. Ils sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre ».*

Il convient encore de relever qu'aucune prorogation de délai n'a été demandée au président du tribunal conformément à l'article 5, paragraphe (7) de la loi précitée du 21 juin 1999 ni, par la force des choses, accordée par ce dernier.

Il se dégage de l'article 5 de la loi précitée du 21 juin 1999, que la question de la communication des mémoires dans les délais prévus par la loi touche à l'organisation juridictionnelle, étant donné que le législateur a prévu les délais émarginés sous peine de forclusion.

En l'espèce, la requête introductive d'instance a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 24 décembre 2001 et transmise par courrier du secrétariat des juridictions administratives en date du même jour, aux mains du délégué du gouvernement. Conformément à l'article 4, paragraphe (3) de la loi précitée du 21 juin 1999 « *le dépôt de la requête vaut signification à l'Etat (...)* ». Partant, c'est en date du 24 décembre 2001 que la requête introductive d'instance a été signifiée à l'Etat, de sorte que le dépôt du mémoire en réponse a dû intervenir pour le 24 mars 2002 au plus tard. Or, le mémoire en réponse a été déposé au greffe du tribunal administratif en date du 28 mars 2002, c'est-à-dire en dehors du délai de trois mois qui a couru à compter du jour du dépôt de la requête introductive d'instance au greffe du tribunal administratif. Par conséquent, à défaut d'avoir été déposé au greffe du tribunal administratif dans le délai de trois mois légalement prévu à peine de forclusion, le tribunal est dans l'obligation d'écarter des débats le mémoire en réponse du délégué du gouvernement.

Le mémoire en réponse ayant été écarté, le même sort frappe le mémoire en réplique des demandeurs, lequel ne constitue qu'une réponse à la prise de position ainsi fournie par le délégué du gouvernement.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le recours en réformation est recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

Le recours subsidiaire en annulation est partant irrecevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font exposer que par courrier du 6 juillet 1995, la société A. aurait introduit une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1990, émis à leur encontre le 15 juin 1995 par le bureau d'imposition de Wiltz, section des personnes physiques, et que suite à la demande de l'administration des Contributions directes, adressée à la société A., de justifier de son mandat, un mandat spécial,

daté du 15 février 1996, aurait été envoyé à ladite administration par lettre du 27 février 1996.

Ils font encore relever qu'en date du 24 octobre 1994, la société A. aurait déjà introduit une réclamation en leur nom auprès du directeur pour contester le bulletin d'impôt portant sur l'année 1989, émis le 22 septembre 1994. Ils précisent encore que l'objet de cette réclamation aurait été « *analogue à celui de la réclamation contre le bulletin de 1990* » et qu'à cette réclamation aurait été joint un mandat, conçu comme suit : « *Nous, soussignés ... .. et ... .. (...) ont l'honneur de vous faire savoir que nous autorisons la société A. & Co, société civile à nous représenter auprès de l'Administration des Contributions Directes pour toute matière fiscale relative à nos déclarations pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune. Ce mandat couvre : a) toute demande ou réclamation écrite ou orale,*

*b) la réception des écrits concernant l'imposition (§89 de la loi générale des impôts).*

*Ce mandat ne donne pas pouvoir à la Société de signer toute future déclaration pour l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur la fortune non encore remise à ce jour à la sus-dite Administration ».*

Ils précisent encore que la réclamation introduite à l'encontre du bulletin d'impôt portant sur l'année 1989 n'aurait, à ce jour, pas encore fait l'objet d'une décision de la part du directeur.

En droit, les demandeurs font valoir à titre principal qu'un mandat écrit aurait existé. Ils se réfèrent à ce sujet au mandat qu'ils avaient donné le 10 octobre 1994 à la société A. dans le cadre de la réclamation introduite le 24 octobre 1994 à l'encontre du bulletin d'impôt de l'année 1989 et qui couvrirait « *toute demande ou réclamation écrite ou orale* », de sorte que ce mandat n'aurait pas été limité à l'exercice 1989.

En ordre subsidiaire, ils soutiennent qu'un mandat verbal aurait existé au moment de l'introduction de la réclamation du 6 juillet 1995 et qu'ils établiraient l'existence d'un tel mandat en cours de procédure.

Ils soulignent dans ce contexte, qu'une nouvelle réclamation écrite aurait été introduite contre le bulletin d'impôt de l'année 1991 et qu'à l'appui de cette réclamation aurait été joint un mandat daté du 21 mars 1996, ce qui établirait la continuité du mandat qu'ils auraient conféré à la société A., dans la mesure où l'objet de la réclamation aurait à chaque fois était identique à celui des réclamations précédentes.

En ordre plus subsidiaire, ils concluent qu'en application du paragraphe 102 AO et des règles du droit civil relatives au mandat, la ratification ex-post par le mandant d'un acte du mandataire, jugé irrégulier, serait possible. Ils soutiennent que l'écrit du 15 février 1996 constituerait la ratification de la réclamation introduite le 11 juillet 1995, et datée au 6 juillet 1995.

Ils estiment finalement que les « *principes d'interprétation des actes juridiques* » imposeraient à l'administration de s'attacher à l'intention voulue sinon présumée de son auteur plutôt qu'à celle exprimée dans l'acte litigieux ou ne résultant pas des éléments de la cause. Dans ce contexte, ils soutiennent qu'il serait évident que « *si l'écrit du 15 février 1996 au lieu d'être libellé « donnons mandat » était libellé « confirmons le mandat », la présente discussion n'aurait pas lieu* ».

Le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin d'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire du bulletin d'impôt peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, ce paragraphe disposant par ailleurs que les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des personnes privées. Ce paragraphe renvoie donc aux règles du code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques dans l'AO.

L'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé. Une procuration afférente doit dès lors être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (trib. adm. 8 mai 2000, GTA s. à r.l., n° 11431, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 243).

Les demandeurs soutiennent tout d'abord que la procuration émise le 10 octobre 1994 aurait conféré pouvoir à la société A. en vue d'introduire une réclamation contre le bulletin d'impôt de l'année 1990. C'est cependant à tort que les demandeurs concluent à l'existence d'un tel mandat spécial au vu de la procuration du 10 octobre 1994, étant donné que, d'une part, il est constant que cette procuration avait été conférée à la société A. dans le cadre de la procédure d'imposition portant sur l'année 1989 et, d'autre part, s'il est vrai que l'objet de la réclamation introduite contre le bulletin d'impôt de l'année 1989 est identique à celui de la réclamation introduite contre le bulletin d'impôt de l'année 1990, néanmoins faut-il que le mandat réponde aux critères énoncés aux articles 1987 et 1988 du code civil, notamment en ce qu'il doit être spécial, c'est-à-dire qu'il doit viser une décision ou une situation existante au moment de l'émission du mandat. Or, en l'espèce, tel n'est pas le cas, la décision litigieuse n'ayant été prise qu'en date du 15 juin 1995, donc postérieurement au mandat qui est censé donner pouvoir pour introduire une réclamation à son encontre, de sorte que ce mandat, ayant par ailleurs été conçu en des termes généraux, conférant pouvoir à la société A. pour « *toute réclamation ou demande* », n'investit la société A. que du seul pouvoir d'accomplir des actes d'administration ou conservatoires.

Il y a ensuite lieu d'examiner, en suivant l'argumentation des demandeurs, le libellé de la procuration du 15 février 1996 pour déterminer si, sur base de ce document, la société A. était effectivement investie, au jour de l'introduction de la réclamation, du pouvoir d'introduire une réclamation pour compte des demandeurs contre le bulletin d'impôt portant sur l'année 1990, émis le 15 juin 1995 à l'égard de ces derniers.

Dans la mesure où la procuration en cause émise par les demandeurs en date du 15 février 1996 investit la société A. du pouvoir « *d'introduire une réclamation contre le bulletin d'imposition émis le 15 juin 1995 auprès de l'administration des Contributions directes* », elle doit être considérée comme étant spéciale au sens de l'article 1987 du code civil et expresse au sens de l'article 1988 du même code, de manière à avoir conféré à la société A. le pouvoir de réclamer pour compte des demandeurs devant le directeur contre le bulletin d'impôt en cause du 15 juin 1995.

Concernant ensuite l'objection du directeur, tirée du libellé de la procuration donnée en date du 15 février 1996 à la société A., en ce que le mandat n'aurait été donné que postérieurement non seulement à la date de l'introduction de la réclamation, mais également à celle de l'expiration du délai contentieux ouvert contre le bulletin d'impôt déferé, il y a lieu de constater d'abord que par sa demande du 13 février 1996, le directeur a agi sur base du paragraphe 254 alinéa 2 AO suivant lequel « *Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen* » pour voir produire devant lui une

procuration documentant qu'à la date de l'introduction de la réclamation, en l'occurrence le 11 juillet 1995, le ou les signataires de celle-ci étaient déjà investis d'un mandat valable.

Il ressort du libellé susrelaté de la procuration litigieuse du 15 février 1996, non autrement sujet à interprétation, qu'elle est appelée à produire ses effets seulement à partir de sa date d'émission et ne comporte aucun élément habilitant à l'introduction de ladite réclamation antérieure en date (cf. trib. adm. 16 juin 1999, n° 10724, confirmé par Cour adm. 21 décembre 1999, n° 11382C, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 241, et autres décisions y citées). Cette procuration n'établit donc pas l'existence d'un mandat à la date de l'introduction de la réclamation.

Toutefois, il se dégage de deux pièces versées en cause et déposées au greffe du tribunal administratif en date du 23 janvier 2002, à savoir d'une attestation testimoniale des demandeurs, ainsi que d'une attestation testimoniale établie par M. E.B., travaillant à l'époque pour la société A., que les demandeurs avaient donné un mandat verbal à la société A., après l'émission du bulletin d'impôt litigieux du 15 juin 1995 et avant la date du 6 juillet 1995, en vue de l'introduction d'une réclamation à l'encontre du bulletin d'impôt de l'année 1990.

Ainsi, les demandeurs ont fourni la preuve de l'existence d'un mandat conféré par eux à la société A. au moment de l'introduction par cette dernière de la réclamation en cause du 6 juillet 1995, de sorte que c'est à tort que le directeur a décidé que l'existence d'un mandat ad litem à l'époque où la réclamation a été introduite n'était pas établie et que ladite réclamation aurait donc été irrecevable faute de qualité. Il s'ensuit que le recours dirigé contre la décision du directeur du 25 septembre 2001 est fondé.

Nonobstant le fait que l'Etat n'a pas déposé de mémoire en réponse dans le délai légal et qu'il ne constitue partant pas une partie à l'instance, il y a néanmoins lieu de statuer à son égard, en vertu de l'article 6 de la loi précitée du 21 juin 1999.

## **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

écarte des débats le mémoire en réponse de l'Etat ainsi que le mémoire en réplique des demandeurs;

reçoit le recours en réformation en la forme,

au fond, le déclare justifié,

par réformation, dit que la réclamation introduite par courrier daté du 6 juillet 1995 auprès du directeur était recevable et renvoie le dossier pour le surplus devant ledit directeur,

déclare le recours en annulation irrecevable,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. Schockweiler, vice-président,

Mme Lamesch, juge,

M. Spielmann, juge,

et lu à l'audience publique du 15 juillet 2002, par le vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schockweiler